



A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS EM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO MÉDICO DE IMPLANTE

*Rodrigo Valente Giublin Teixeira**
*Elias Bruno Ferronato***

Resumo

Esse artigo analisa os contornos da incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS) na prestação de serviço médico de implante. Inicialmente é necessário compreender qual o profissional hábil a prestar o serviço e quais os materiais utilizados. A partir desses conceitos analisa-se a incidência do ISS, partindo-se da distribuição de competência tributária pela Constituição até chegar a regra-matriz. Há uma série de elementos importantes para tributação, entre eles a materialidade dentro do contorno constitucional, o momento da realização do fato gerador, o local da incidência, os sujeitos passivo e ativo, bem como a quantificação do valor devido. Nesse último encontra-se a complexidade de incluir, ou não, o preço do bem material implantável na base de cálculo do imposto. Há serviços que não utilizam o preço do serviço como base de cálculo, tal como o prestado pessoalmente pelo contribuinte e o prestado pela sociedade profissional que cumpre certos requisitos. Obtidas essas informações será possível cruzá-las, gerando um panorama conclusivo sobre os limites da incidência de Imposto Sobre Serviço em serviço médico de implante.

Palavras-chave

Imposto Sobre Serviços. Regra-matriz. Médico. Implante. Bem material.

THE INCIDENCE OF TAX SERVICE IN THE PROVISION OF MEDICAL IMPLANTS

Abstract

This paper analyses the contours of the Brazilian Services Tax (BST) incidence in the provision of medical implants. Initially, it is necessary to understand which professional is able to provide the service and what materials are used. From these concepts it is analyzed the BST incidence, from the tax competence distribution in Brazilian Constitution to the matrix-rule. There is a series of important elements to taxation, amongst them the materiality inside the constitutional contour, the moment of realization of the tax fact realization, the place of incidence, the passive and active subjects, as well as the quantification of the due value. In this last item, there is a complexity of including, or not, the price of the implantable good in the tax calculation basis. There are services that do not adopt the service price as calculation basis, as the one provided personally by the taxpayer and the one provided by the professional society that meet certain requirements.

* Doutor em Direito pela PUC-SP. Mestre em Direito pela UEL (PR). Especialista em Direito Civil e Processual Civil pelo Instituto Paranaense de Ensino. Membro do Instituto Brasileiro de Processo Civil (IBDP). Advogado e Professor na Graduação, Especialização e Mestrado.

** Especialista em Direito Tributário pela Uniderp. Especialista em MBA Finanças e Controladoria. Advogado. Administrador de Empresas.

With these info it is possible to crosscheck them, generating a conclusive panorama about the limits of the Brazilian Services Tax incidence in medical implant services.

Keywords

Service tax. Matrix rule. Physician. Implant. Material good.

1. INTRODUÇÃO

Os médicos são profissionais que prestam serviços de várias formas, sendo um deles o implante. Tomadores de serviço adquirem serviços médicos que inserem bens materiais no corpo humano. A prestação do serviço de implante gera a obrigação de pagar Imposto Sobre Serviço desde que esteja previsto em Lei do ente federado com competência para tributar o estabelecimento onde o serviço é prestado, devendo as previsões legais estarem em conformidade com a Lei Complementar e com os limites constitucionais.

A existência de Lei, contendo todos os elementos de hipótese descritiva e de consequência prescritiva, é indispensável para que a obrigação tributária nasça quando for realizada a materialidade, num momento, em certo lugar, por uma pessoa que passa a ter a obrigação de pagar Imposto Sobre Serviços. O imposto deve ser quantificado e é devido a um determinado credor.

Não é qualquer prestação de serviço que gera a obrigação de pagar Imposto Sobre Serviços. Existem muitos elementos a serem investigados, sendo que certas peculiaridades dos fatos ocorridos geram consideráveis impactos na obrigação, a qual pode não ser aquela quantificada pela multiplicação de uma base de cálculo por uma alíquota.

2. MÉDICO E IMPLANTE

A profissão médica é uma das mais antigas da história. No Brasil ela encontra-se regulamentada de várias formas. Em 2013 o art. 6º da Lei 12.842¹ determinou que é médico o graduado em curso superior de medicina.

No entanto, só faz exercício regular da profissão o médico que se inscrever no Conselho de Medicina com jurisdição onde atuar profissionalmente. Por regulamentar o exercício da profissão, entende-se que a lei faz com que atos médicos nela previstos não possam ser realizados por aqueles não inscritos no Conselho de Medicina.

¹ Lei nº 12.842/2013. Art. 6º. A denominação de “médico” é privativa dos graduados em cursos superiores de Medicina, e o exercício da profissão, dos inscritos no Conselho Regional de Medicina com jurisdição na respectiva unidade da Federação.

O inc. II do art. 4º da Lei 12.842 de 2013,² prevê que ato cirúrgico é um dos atos privativos de médico, logo, não pode ser realizado por outros profissionais. O implante é um ato médico contido no gênero cirurgia.

Esse é o conceito expresso pelo Dicionário: termos técnicos de saúde, que afirma: “Cirurgicamente: matéria que é, de propósito, inserida ou implantada no hospedeiro, e que pode ser orgânica (por exemplo: rim, dente etc.) ou inorgânica (por exemplo, válvula cardíaca, pequeno recipiente que contém rádio etc.)”.³

Portanto, genericamente, implante é uma cirurgia que insere matéria num hospedeiro, que não é necessariamente humano. Ressalta-se que a prestação de serviços aqui analisada restringe-se a realizada por médico e em favor de humanos, bem como não se refere a implante dentário.

Não se pode confundir o implante, que é um termo que abrange a cirurgia médica como um todo, com o material utilizado na cirurgia.

Um conceito de material implantável é o do item 13.5 do Anexo I da Resolução-RDC nº. 185 de 2001, expedido Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), que normatiza o registro de produtos implantáveis, assim definindo:

13.5 — Produto médico implantável: Qualquer produto médico projetado para ser totalmente introduzido no corpo humano ou para substituir uma superfície epitelial ou ocular, por meio de intervenção cirúrgica, e destinado a permanecer no local após a intervenção. Também é considerado um produto médico implantável, qualquer produto médico destinado a ser parcialmente introduzido no corpo humano através de intervenção cirúrgica e permanecer após esta intervenção por longo prazo.⁴

Conforme esse conceito da ANVISA é produto médico implantável, além daquele que substitui uma superfície da pele ou do olho e que permanece após a intervenção, aquele que for introduzido cirurgicamente, totalmente sem previsão de tempo ou parcialmente por longo prazo, para permanecer no local após a intervenção cirúrgica. Portanto, para que o produto seja considerado implantável ele deverá permanecer no local após ser colocado.

Alguns exemplos de materiais implantáveis são próteses e materiais especiais. A Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS), utilizando de sua competência normativa na cobertura de planos de saúde privados sujeitos a

² Lei nº 12.842, de 10 de julho de 2013. Art. 4º. São atividades privativas do médico: II - indicação e execução da intervenção cirúrgica e prescrição dos cuidados médicos pré e pós-operatórios;

³ KATO, Keiko *et alii*. **Dicionário: termos técnicos de saúde**, p. 262.

⁴ Resolução-RDC nº 185/2001, p. 25-29.

aplicação da Lei 9.656 de 1998, conceitua, no parágrafo 2º do art. 19 da Resolução Normativa 338 de 2013,⁵ prótese como “(...) qualquer material permanente ou transitório que substitua total ou parcialmente um membro, órgão ou tecido.”

As próteses, portanto, são itens que substituem partes do corpo. Quanto aos materiais especiais, existe relativa dificuldade de encontrar um conceito que englobe todo o grupo, sendo que a Associação Nacional de Hospitais Privados conceitua como “Materiais que auxiliam no procedimento diagnóstico ou terapêutico, implantável ou não, de uso individual”.⁶

Portanto nem todos os materiais especiais são implantáveis, mas só os implantáveis são relevantes para esse trabalho, entre os quais pode-se encontrar *stents*, cateteres, pinos, placas e outros.

Enfim, a prestação de serviço cirúrgico de implante é realizada por um médico, que insere materiais no corpo humano e que ali continuam após a intervenção médica. São exemplos de materiais implantáveis por cirurgia as próteses e certos materiais especiais.

3. A INCIDÊNCIA DO ISS

A ocorrência do fato gerador da obrigação tributária depende da realização fática da hipótese de incidência contida na Lei, que é condição necessária e suficiente para surgir a obrigação tributária.

Paulo de Barros Carvalho ensina que em seu conteúdo a Lei deve conter a hipótese descritiva através dos critérios material, espacial e temporal, e suas consequências prescritivas através dos critérios pessoal e quantitativo.⁷

A obrigação tributária não surge antes da realização fática do fato previsto nos critérios da própria Lei. É necessário, portanto, conhecer esses aspectos do Imposto Sobre Serviços (ISS).

3.1. A competência tributária e a lei complementar na tributação de prestação de serviços

Muitos dos limites do Imposto Sobre Serviços já se podem observar desde a distribuição da competência tributária. A última, realizada pela Constituição Federal, não cria tributo, mas sim confere atribuição para que os entes

⁵ Resolução Normativa RN nº 338/2013. p. 51-53.

⁶ ASSOCIAÇÃO NACIONAL HOSPITAIS PRIVADOS. NOTA TÉCNICA ANAHP. Dispositivos Médicos (OPME): Características do mercado, concorrência, carga tributária e experiências internacionais.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 262-263.

políticos o façam através da Lei e dentro de limites jurídicos.⁸ Os entes políticos não têm poder absoluto e discricionário sobre como e quais receitas tributárias auferir.

Na distribuição de competência, a Constituição Federal definiu arquétipos tributáveis pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, que não podem ser ampliados ou reduzidos.⁹ Os arquétipos são núcleos dos critérios material, pessoal e espacial que cada ente federado pode tributar, vedando que outro o faça.

Em se tratando de Imposto Sobre de Serviços (ISS), foram os Municípios e o Distrito Federal quem receberam da Constituição, no inc. III, do art. 156,¹⁰ competência para tributar aqueles de qualquer natureza, não compreendidos entre os de competência dos Estados e que estejam definidos em Lei Complementar.

Importa mencionar que há serviços que, por previsão Constitucional, são de competência dos Estados, tais como os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, que se sujeitam ao Imposto Sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

A lista de serviços passíveis de tributação por ISS pela Lei Complementar gerou muitas divergências sobre ser taxativa ou exemplificativa. Prevalece o entendimento da taxatividade, fundamentada no inc. III do art. 146 da Constituição Federal,¹¹ de forma que a Lei Complementar é entendida como uma norma geral de direito tributário, que não vincula apenas os Municípios, mas todos os entes federados.¹²

Logo não se pode afirmar que se trata de um Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, mas sim é Imposto Sobre Serviços listados em Lei Complementar, que contém normas gerais de direito tributário.

Respeitados os limites constitucionais e as normas gerais de direito tributário, o poder legislativo do Distrito Federal e dos Municípios poderão tributar os serviços. Essa Lei deve explicitar todos os critérios para que seja condição necessária e suficiente para fazer nascer a obrigação tributária quando alguém realizar a hipótese de incidência.

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 447.

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 460.

¹⁰ Art. 156, CF/88. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em Lei complementar.

¹¹ Art. 146, Cf/88. Cabe à Lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...).

¹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, p. 274.

3.2. A regra-matriz do ISS

O ISS possui uma regra-matriz cujo núcleo está disposto na Constituição Federal. A Lei Complementar cria normas gerais de direito tributário que lista os serviços passíveis de incidência.

Mas é só a Lei do ente político competente que exercita a competência tributária, contendo a regra-matriz que divide-se nos critérios material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo, que requerem análise detalhada.

A materialidade desse imposto encontra profunda síntese nas palavras de Aires Barreto¹³ que, ao analisar a questão, conclui que serviço é a prestação de serviço exige esforço humano a terceiros, devendo ser agregado valor econômico, comercial, em regime de direito privado, mas sem vinculação trabalhista, com o objetivo de obtenção de lucro.

O doutrinador contorna com precisão o conteúdo de serviço tributável pelo ISS, que inclui uma obrigação de fazer, que exclui serviço prestado a si mesmo, que o prestador pretende ser remunerado, que as partes negociam as condições de contratação em direito privado, que cada uma das partes visa receber contraprestação e que não há vínculo empregatício.

Ao conceito doutrinário cabe acrescentar estar o serviço previsto na lista taxativa da Lei Complementar. Um julgado célebre e didático sobre esta lista é a do Recurso Especial nº 1016072-SP do Superior Tribunal de Justiça, cujo relator foi Ministro Teori Albino Zavascki, que sedimentou a interpretação de que, embora taxativa em sua enumeração, a lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 comporta, dentro de cada item, interpretação extensiva para o efeito de fazer incidir o tributo sobre os serviços bancários congêneres àqueles descritos.

Esclarece ainda o acórdão que não se pode confundir a interpretação extensiva que importa a ampliação do rol de serviços, com inclusão de outros de natureza diferente dos indicados, com a interpretação extensiva da qual resulta simplesmente a inclusão, nos itens já constantes da lista, de serviços congêneres de mesma natureza, distintos em geral apenas por sua denominação, pois aquela é a que ofende o princípio da legalidade estrita, já essa forma interpretativa é legítima.¹⁴

Desde antes desse julgado a jurisprudência já determinava a taxatividade da lista de serviços do Decreto-Lei 406 de 1968, recepcionada pela Constituição como Lei Complementar, conforme se verá adiante.

¹³ BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**, p. 337.

¹⁴ Superior Tribunal de Justiça. 1ª. T., Recurso Especial nº 1016072-SP. Rel. Teori Albino Zavascki. DJe 09 jun. 2008.

Essa interessante ementa acrescenta a irrelevância da denominação do serviço na caracterização do fato passível de incidência. A interpretação extensiva, aplicável ao ISS, considera que a materialidade do fato gerador engloba toda a natureza do serviço que esteja previsto em Lei Complementar, independentemente da denominação.

Por fim, cabe a lei Municipal ou Distrito Federal, exercitar a competência tributária seguindo a lista taxativa da Lei Complementar e dentro dos limites constitucionais. Essa lei, de exercício da competência tributária, é a lei ordinária.¹⁵

Quanto ao critério temporal, o fato gerador não ocorre antes da realização da efetiva prestação do serviço, conforme prevê o art. 1º. da Lei Complementar 116 de 2003.¹⁶ Sérgio Pinto Martins ensina que “O contrato representa um dever de prestar serviço, mas não é o fato gerador do ISS. Se o serviço não foi prestado, não existe fato gerador do ISS.”¹⁷ Isso demonstra a inconstitucionalidade da cobrança de ISS na mera contratação, o que poderia ser considerado fato gerador presumido.

O ISS é devido no local do estabelecimento do prestador, em conformidade com o art. 3º a Lei Complementar 116 de 2003,¹⁸ que também cria exceções não relevantes na presente análise. O art. 4º a Lei Complementar 116 de 2003¹⁹ determina que o estabelecimento deve ser entendido como um local de prestação de serviços, permanente ou temporário, independentemente de denominação.

Quanto as partes da obrigação tributária há o sujeito passivo e o ativo da obrigação. O primeiro é aquele ente federado cujo exercício da competência tributária criou Lei que alcança o estabelecimento do prestador, já o sujeito passivo é o prestador do serviço, conforme prevê o art. 5º da Lei Complementar 116 de 2003.²⁰

¹⁵ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, p. 196.

¹⁶ Lei Complementar nº. 116/2003. Art. 1º. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

¹⁷ MARTINS, Sergio Pinto. Manual do imposto sobre serviços, p. 60.

¹⁸ . Lei Complementar nº. 116/2003. Art. 3º. O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

¹⁹ Lei Complementar nº. 116/2003. Art. 4º. Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

²⁰ Lei Complementar nº. 116/2003. Art. 5º. Contribuinte é o prestador do serviço.

Resta quantificar o valor devido. Normalmente o cálculo é realizado pela multiplicação da base de cálculo pela alíquota. Por força do art. 7º da Lei Complementar 116 de 2003,²¹ base de cálculo é o preço do serviço.

Já a alíquota é encontrada na Lei do ente competente. Apesar das divergências, o inc. II do art. 8º da Lei Complementar 116 de 2003²² diz que a alíquota máxima é de 5%, enquanto o inc. I do art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias²³ informa que a alíquota mínima é de 2%.

Exceções quanto a quantificação do valor devido em ISS são o do fato gerador realizado por trabalho pessoal do próprio contribuinte e o da sociedade profissional. O parágrafo 1º, do art. 9 do Decreto-Lei 406 de 1968,²⁴ não especifica qual o que é trabalho pessoal do próprio contribuinte, mas pode-se entender como trabalho de pessoa física que tenha atividade intelectual.²⁵

Estão afastados os trabalhos físicos que não demandem certa criatividade e conhecimento que individualiza o prestador. A quantificação do valor devido em ISS é feita em função da natureza do serviço ou de outros que não sejam o preço do serviço.

O ISS devido por sociedade profissional também não calcula o valor devido pela multiplicação do preço do serviço por uma alíquota. A quantificação é realizada através da aplicação de uma alíquota fixa ou variável por cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não.

Quanto a sociedade profissional, o parágrafo 3º, do art. 9 do Decreto-Lei 406 de 1968,²⁶ cria uma lista de serviços que tem esse cálculo diferenciado, entre eles os médicos, enfermeiros, obstetras, protéticos, médicos veterinários, contadores e outros.

²¹ Lei Complementar nº. 116/2003. Art. 7º. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

²² Lei Complementar nº. 116/2003. Art. 8º. As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes: II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

²³ Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, CF/88. Art. 88. Enquanto Lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo: I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;

²⁴ Decreto-Lei nº 406/1968. Art. 9º. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. § 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

²⁵ BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**, p. 439.

²⁶ Decreto-Lei nº 406/1968. Art. 9º. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. § 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da Lei aplicável.

Haja vista o Decreto-Lei ser anterior a Constituição Federal houve muitas divergências sobre a sua recepção. Um julgamento interessante foi do Superior Tribunal Federal foi Recurso Extraordinário n. 237689-6-RJ, de relatoria do Ministro Marco Aurélio Melo que aceitou a recepção do Decreto-Lei n. 406/69 pela Constituição Federal de 1988.²⁷

A ementa não só esclarece a recepção do conteúdo normativo do Decreto-Lei 406 de 1968 pela Constituição Federal, como também expressa o alcance da quantificação do valor devido com base no número de sócios às sociedades uniprofissionais, que são compostas por sócios de uma única profissão. Mas uniprofissionalidade não é único requisito para adequação a previsão legal.

A sociedade também deve ser profissional, que é aquela que não tem natureza empresarial.²⁸ Os sócios devem ter interesse pessoal mútuo na realização do exercício profissional e não produzir impessoalmente visando exclusivamente o lucro.

É necessária responsabilização pessoal dos sócios, de forma que as sociedades de responsabilidade limitada estão excluídas da quantificação com base no número de profissionais.²⁹

Apesar de divergir sobre a necessidade da uniprofissionalidade, Aires Barreto acrescenta mais requisitos, quais sejam a prestação de serviço em nome da sociedade, que os sócios estejam todos habilitados, bem como que a sociedade seja formada exclusivamente por pessoas físicas.³⁰

Desse modo, a sociedade deve ser a titular da prestação de serviço, não poderá ter pessoa jurídica entre os sócios, bem como todos os sócios deverão ser habilitados para fazer jus a quantificação do valor devido em relação ao número de profissionais.

Enfim, é indispensável que todos esses elementos estejam presentes, caso contrário não será possível esse método de quantificação.

Ressalta-se, entretanto, que a habilitação é um requisito para a referida forma de quantificação, mas não para a incidência do imposto em si, que incide independentemente de habilitação.

Conforme se pôde observar, o fato realizado pelo prestador deve se enquadrar aos critérios material de serviço, temporal da efetiva prestação, espacial do local do estabelecimento, pessoal do prestador e quantitativo com suas

²⁷ Supremo Tribunal Federal. 2ª. T., Recurso Extraordinário nº 237689-6-RJ. Rel. Marco Aurélio Melo. DJe. 04 ago. 2000.

²⁸ WALD, Arnoldo. **Direito civil: Direito de empresa**, p. 57.

²⁹ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do imposto sobre serviços**, p. 97.

³⁰ BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**, p. 462-463.

formas de cálculo, contidos na Lei do ente competente, em conformidade com a Lei Complementar e com os limites constitucionais.

3.3. Serviços que incluem fornecimento de bens materiais

O fato gerador do ISS compreende um serviço contido em lista taxativa de Lei Complementar, efetivamente realizado por prestador na forma de uma obrigação de fazer, em favor do tomador, nos termos de um contrato, previamente negociado entre as partes em direito privado, onde o prestador tem interesse em receber o preço do serviço e o tomador o serviço em si.

Muitos serviços não são compostos apenas pelo trabalho do prestador, mas também pelos materiais utilizados na prestação do serviço. A dúvida é se esses bens materiais compõem a base tributável pelo ISS.

A Lei Complementar 116 de 2003 dispõe sobre conflitos de competência e, no parágrafo 2º do art. 1º,³¹ faz com que mesmo que haja o fornecimento de mercadorias, há a incidência de ISS nos serviços contidos na lista anexa, bem como expressamente afasta a incidência do Imposto Sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) dos materiais que sejam utilizados em serviços contidos na lista.

Mercadoria é o bem corpóreo da atividade econômica habitual, que objetiva a venda em favor do consumidor.³² É comum que a mercadoria seja interpretada como um conteúdo empresarial, mas não se pode presumir que todo o bem material fornecido com serviço acabe por descaracterizar a natureza não empresarial de uma sociedade.

Por isso, nesse artigo preferiu-se chamar de bem material ao invés de mercadoria. De toda forma, a Lei Complementar deverá, expressa e excepcionalmente, dizer quais os bens materiais entregues pelo prestador não compõem o preço do serviço.

A regra geral, da quantificação do valor devido em ISS, é ter o preço total do serviço como base de cálculo, incluindo o bem material. Quanto a isso didaticamente o julgado do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº. 975105-RS, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, afirmou que o critério da preponderância do serviço ou da mercadoria, adotado pela redação

³¹ Lei Complementar nº 116/2003. Art. 1º. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. § 2º. Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

³² MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**, p. 18.

original do art. 71, parágrafo único, do Código Tributário Nacional de 1966, foi logo abandonado pelo legislador.

Com a revogação do art. 71, do Código Tributário Nacional de 1966 pelo Decreto-Lei 406/1968, iniciou-se uma nova sistemática referente a esse assunto, com a adoção de uma listagem taxativa, que ainda perpetua, enquanto vigente a Lei Complementar 116/2003.

Nessa linha interpretativa do Superior Tribunal de Justiça, com base em casos semelhantes, tais como serviços gráficos, de construção civil, hospitalares etc., firmou entendimento que a preponderância do serviço ou da mercadoria no preço final é irrelevante.³³

Considerando o conteúdo do acórdão, não importa qual a proporção do preço do bem material em relação ao preço do total do serviço, de forma que incide o ISS sempre que não houver previsão expressa de dedução do preço do bem material da base de cálculo do ISS. Enfim, em regra, a base de cálculo do ISS inclui o preço do bem material fornecido com o serviço.

Excepcionalmente, a Lei Complementar poderá determinar a dedução de certos bens materiais da base de cálculo do preço do serviço tributável pelo ISS. O inc. I do parágrafo 2º do art. 7º da Lei Complementar 116 de 2003,³⁴ prevê que não se incluem na base de cálculo do ISS o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços dos subitens 7.02 e 7.05 da lista anexa, referindo-se a administração, empreitada, de obras de construção civil e vários outros.

Na lista anexa da Lei Complementar e logo após a descrição dos serviços, não só os subitens 7.02 e 7.05, mas também os subitens 14.01, 14.03 e 17.11,³⁵

³³ Superior Tribunal de Justiça. 2ª. T., Recurso Especial nº. 975105-RS. Rel. Herman Benjamin. DJe. 09 mar. 2009.

³⁴ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Op. Cit. Acesso em: 27 set. 2014. Art. 7º. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. § 2º. Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza: I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

³⁵ Lei Complementar nº 116/2003. Lista de serviços anexa. 7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS). 7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS). 14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que fi-

entre os quais pode-se citar os serviços de lubrificação, limpeza, conserto, recondicionamento de motores, organização de festas e outros, há a previsão que o preço de certos bens materiais fornecidos com o serviço devem ser deduzidos do valor do preço tributável pelo ISS, ficando sujeitos ao ICMS.

Mesmo que um único título negocial preveja a prestação de serviços e o fornecimento desses bens materiais, os últimos deverão ser deduzidos da base tributável do ISS.³⁶

É inadmissível que o preço do bem material componha a base de cálculo de ambos, ISS e ICMS. Caso o preço do bem material compoza a base de cálculo de ambos os impostos, haveria a caracterização de bitributação, ou seja, dois entes federados distintos cobrando tributos por um único fato gerador.³⁷

Ademais, a Lei Complementar 116 de 2003, no item 4.14,³⁸ taxativamente admite a incidência de ISS sobre o serviço de produção de prótese sob encomenda, mas não faz menção ao serviço de implante da prótese.

Além disso, a Lei Complementar não determina a dedução do valor de bens materiais utilizados em serviços médicos, tais como próteses e materiais especiais, de forma que eles compõem o preço tributável pelo ISS.

Ante o exposto, a obrigação de pagar tributo nasce na realização do fato gerador. A quantificação do valor devido em ISS contera em sua base de cálculo o preço do bem material fornecido com o serviço, salvo se a Lei Complementar determinar a dedução da base de cálculo, o que não ocorre com os bens materiais utilizados em serviços médicos de implante.

4. A INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE SERVIÇO MÉDICO DE IMPLANTE

Os serviços médicos de cirurgia de implante inserem bens materiais no corpo humano, que permanecem após a cirurgia. Os serviços médicos podem ser prestados por médicos que atuam em clínicas, hospitais ou outros.

Na lista anexa à Lei Complementar 116 de 2003, admite-se a incidência de ISS na prestação de serviços de medicina, hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros e outros nos subitens subitem 4.01, 4.02 e 4.02.³⁹

cam sujeitas ao ICMS). 14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS). 17.11 – Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).

³⁶ BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**, p. 403.

³⁷ CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**, p. 374.

³⁸ Lei Complementar nº 116/2003. Lista de serviços anexa. 4.14 – Próteses sob encomenda.

³⁹ Lei Complementar nº 116/2003. Lista de serviços anexa. 4.01 – Medicina e biomedicina. 4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia,

Portanto, em razão da previsão em Lei Complementar, a Lei Municipal ou do Distrito Federal pode fazer desses serviços hipótese de incidência de ISS, de forma que a natureza de serviço médico é alcançada pelo ISS, não importando qual a denominação dada ao serviço.

Quando previsto na Lei, ordinária, do ente competente, em conformidade com a Lei Complementar e a Constituição, a prestação de serviço médico gera a obrigação de pagar tributo. O imposto será devido no local do estabelecimento do prestador, tal como o local da clínica do médico profissional liberal, da clínica da sociedade, do hospital ou outros em que o médico tenha estabelecimento.

Em regra, a quantificação do valor devido terá em sua base de cálculo o preço dos bens materiais utilizados no serviço, que será composta pelo preço do serviço e dos bens materiais, independentemente da proporção do preço da prótese ou do material especial em relação ao preço total do serviço.

Também não há que se falar no pagamento de outros impostos pelo fornecimento dos bens materiais, pois isso invadiria a competência dos Municípios e do Distrito Federal. Em relação a atividades hospitalares o entendimento da incidência do ISS sobre a globalidade do preço encontra-se consolidada na Súmula 274 do Superior Tribunal de Justiça⁴⁰ que prevê a incidência desse imposto sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares.

Portanto, o Superior Tribunal de Justiça pacificamente entende que o preço dos serviços hospitalares inclui, também, materiais utilizados na prestação dos serviços, desde refeições, diárias, medicamentos, próteses e materiais especiais.

Há casos, entretanto, que o valor do tributo devido não é calculado com base no preço do serviço.

O profissional liberal médico, que tenha seu trabalho caracterizado por considerável nível de criatividade e conhecimento, terá o valor devido em ISS calculado por um preço fixo ou variável em relação a natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes que não sejam o preço.

Nessas condições o preço do serviço não faz parte da base de cálculo do profissional liberal médico, mas sim uma base de cálculo deverá ser eleita pela Lei do ente competente.

ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres. 4.03 – Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres.

⁴⁰ Súmula nº. 274, STJ. Primeira Seção. DJ. Brasília, 20 fev. 2003.

Caso o prestador seja uma sociedade profissional de médicos que cumpra com os requisitos legais, o preço do tributo devido será calculado por um preço fixo ou variável em relação a cada profissional sócio, empregado ou não, de forma que o preço do bem material fornecido, tal como a prótese ou o material especial, não fará parte do cálculo do valor devido.

Não se pode admitir que o fornecimento do bem material junto do serviço gere a presunção de descaracterização da atividade não empresarial pela sociedade profissional, simplesmente porque o parágrafo 2º. do art. 1º. da Lei Complementar 116 de 2003⁴¹ utiliza o termo mercadoria para afastar a incidência do ICMS e tornar clara a incidência do ISS sobre os bens materiais fornecidos no serviço.

Ademais, independentemente de registro no Conselho Federal de Medicina, o serviço de implante prestado por médico será alvo de incidência do ISS, no entanto, só poderá gozar do cálculo com base no número de profissionais o prestador, que além dos demais requisitos, tenha os médicos regularmente inscritos no Conselho Regional de Medicina com jurisdição no local de atuação profissional.

Portanto, a prestação de serviços médicos prevista na Lei Complementar engloba o serviço de cirurgia de implante, por exemplo, de próteses e materiais especiais. Isso é adequado ao arquétipo constitucional.

Todavia, há várias questões a serem consideradas na quantificação do valor devido em tributo quando houver a realização de fato gerador da obrigação de ISS.

Em regra a base de cálculo é composta pelo preço global do serviço, incluindo o bem material implantável. Caso o fato gerador tenha por sujeito passivo um profissional liberal o valor devido será calculado por um preço fixo ou variável em relação a natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, por outro lado se o sujeito passivo for uma sociedade profissional adequada aos requisitos legais, o preço do tributo será calculado em relação ao número de profissionais.

⁴¹ Lei Complementar nº 116/2003. Art. 1º. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. § 2º. Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A atividade de prestação de serviços de saúde pelo médico reabilita as condições e salva vidas. Os implantes têm peculiar importância nesses serviços, pois auxiliam ou até mesmo substituem órgãos e membros perdidos. Mas não é a importância da saúde que exclui o serviço médico da incidência de Imposto Sobre Serviços.

Assim como qualquer serviço previsto em Lei do ente competente, Lei Complementar e dentro dos limites constitucionais, a prestação de serviços médicos é materialidade de fato gerador do ISS.

Não é necessário que a Lei especifique “serviço de implante”, pois isso está contido na natureza de serviço médico. O implante médico também não recebe qualquer tratamento diferenciado, incluindo-se dentro das condições gerais de incidência do ISS, o qual faz nascer a obrigação do prestador pagar imposto, quando o serviço médico for prestado, em favor do ente competente que legislar a tributação do local estabelecimento.

Podem surgir variações em relação a quantificação do valor devido em tributo. Os bens utilizados fornecidos como parte dos serviços, em regra, compõem o preço base de cálculo do ISS, salvo se existir previsão legal que determine essa dedução.

Exceções quanto ao preço da base de cálculo são do ISS devido por profissional liberal e por sociedade profissional. O profissional liberal terá a base de cálculo definida em Lei do ente competente, que não poderá utilizar o preço do serviço.

A sociedade profissional prestadora de serviços médicos, que se enquadre nos requisitos exigidos, não tem o preço do serviço como base de cálculo, mas sim deve pagar tributo com base no número de profissionais.

O fornecimento do bem material não pode presumir a descaracterização da atividade não empresarial da sociedade profissional. A existência de habilitação do médico é irrelevante para a incidência do fato gerador, mas a falta de habilitação impossibilita o cálculo do tributo devido em relação ao número de profissionais.

Enfim, os serviços médicos são materialidade do ISS e em muitos critérios em nada se diferenciam. Se observa, entretanto, peculiaridades a serem consideradas principalmente na quantificação do valor devido.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014

ASSOCIAÇÃO NACIONAL HOSPITAIS PRIVADOS. **NOTA TÉCNICA ANAHP. Dispositivos Médicos (OPME): Características do mercado, concorrência, carga tributária e experiências internacionais.** Disponível em: <<http://anahp.com.br/produtos/produtos-exclusivos/notas-t%C3%A9cnicas>>. Acesso em: 25 out. 2014.

BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal.** 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS). **Resolução Normativa RN nº 338, de 21 de outubro de 2013.** Atualiza o Rol de Procedimentos e Eventos em Saúde, que constitui a referência básica para cobertura assistencial mínima nos planos privados de assistência à saúde, contratados a partir de 1º de janeiro de 1999; fixa as diretrizes de atenção à saúde; revoga as Resoluções Normativas — RN nº 211, de 11 de janeiro de 2010, RN nº 262, de 1 de agosto de 2011, RN nº 281, de 19 de dezembro de 2011 e a RN nº 325, de 18 de abril de 2013; e dá outras providências. Brasília, Diário Oficial da União. 205. ed. Seção 1, p. 51-53, 22 out. 2013.

_____. Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA). **Resolução-RDC nº 185, de 22 de outubro de 2001.** Brasília, Diário Oficial da União. 204. ed. Seção 1, p. 54-57, 24 out. 2001.

_____. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988.**

_____. **Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 1968.** Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em: 28 set. 2014.

_____. **Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 27 set. 2014.

_____. **Lei nº 12.842, de 10 de julho de 2013.** Dispõe sobre o exercício da medicina. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12842.htm>. Acesso em: 28 set. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 1ª. Turma. **Recurso Especial nº 1016072-SP.** Relator: Teori Albino Zavascki. DJe. Brasília, 09 jun. 2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/dj/documento/mediado/?seq_publicacao=803&seq_documento=1965299&data_pesquisa=09/06/2008&versao=impressao&nu_seguimento=00001&tipo_documento=documento¶metro=PR009685>. Acesso em: 13 set. 2014.

_____. _____. 2ª. Turma. **Recurso Especial nº 975105-RS**. Relator: Herman Benjamin. Segunda Turma. DJe. Brasília, 09 mar. 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/dj/documento/mediado/?seq_publicacao=1630&seq_documento=2259889&data_pesquisa=09/03/2009&versao=impressao&nu_seguimento=00001&tipo_documento=documento¶metro=1956861>. Acesso em: 15 set. 2014.

_____. _____. **Súmula nº. 274**. Primeira Seção. DJ. Brasília, 20 fev. 2003. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=274&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 25 set. 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2004. P. 447.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

KATO, Keiko et al (Ed.). **Dicionário: termos técnicos de saúde**. São Paulo: Conexão, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do imposto sobre serviços**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12 ed. São Paulo: Dialética, 2012.

WALD, Arnoldo. **Direito civil: direito de empresa**. São Paulo: Saraiva, 2012, v. 8.

* Recebido em 10 jan. 2015.